

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Richter ***, die beisitzende Richterin ***, den fachkundigen Laienrichter *** und den fachkundigen Laienrichter *** im Beisein der Schriftführerin *** in der Beschwerdesache ***, ***, vertreten durch MMag. Dr. Robert Schneider, Ebendorferstrasse 10/6b, 1010 Wien, über die Beschwerden vom 09.11.2012 gegen die Bescheide des FA Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 10.10.2012, betreffend Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2003 gemäß § 299 BAO sowie Einkommensteuer 2003 und 2004, nach der am 20. Oktober 2017 am Bundesfinanzgericht über Antrag der Partei abgehaltenen mündlichen Verhandlung

I. zu Recht erkannt:

1. Der Beschwerde gegen den Bescheid vom 10. Oktober 2012 über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2003 vom 31. Mai 2012 gemäß § 299 BAO wird Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben. Mit dem Wegfall des Aufhebungsbescheides vom 10. Oktober 2012 scheidet der Einkommensteuerbescheid 2003 vom gleichen Tag aus dem Rechtsbestand aus und der Einkommensteuerbescheid vom 31. Mai 2012 gehört wieder dem Rechtsbestand an.

2. Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II. beschlossen:

Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2003 vom 10. Oktober 2012 wird gemäß § 261 Abs. 2 BAO als gegenstandslos erklärt.

III. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang:

1. Einkommensteuer 2003

Die Beschwerdeführerin ist die Erbin nach dem verstorbenen ***, der in den verfahrensgegenständlichen Jahren an der *** (L-Mitges.) beteiligt war.

Mit Bescheid vom 21. Juni 2005 wurde die Einkommensteuer betreffend *** für das Jahr 2003 ohne Berücksichtigung von dessen Beteiligung an der L-Mitges. mit 16.236,17 Euro festgesetzt.

Mit dem an die Beschwerdeführerin als Erbin nach *** gerichteten Einkommensteuerbescheid vom 31. Mai 2012 änderte die belangte Behörde den Einkommensteuerbescheid 2003 vom 21. Juni 2005 gem. § 295 Abs. 1 BAO zunächst zu Gunsten der Beschwerdeführerin ab. Die Einkommensteuer für das Jahr 2003 wurde nunmehr unter Berücksichtigung von negativen Einkünften aus Gewerbebetrieb iHv -22.000,- Euro mit 5.236,17 Euro festgesetzt. Als Begründung führte die belangte Behörde an, dass die Änderung aufgrund der bescheidmäßigen Feststellung der Einkünfte der L-Mitges. durch das FA Wien 1/23 mit Bescheid vom 2. April 2012 erfolgt sei.

Mit Bescheid vom 10. Oktober 2012 hob die belangte Behörde den Bescheid vom 31. Mai 2012 betreffend Einkommensteuer 2003 gem. § 299 BAO auf, da gemäß dem Spruch des Feststellungsbescheides vom 2. April 2012 betreffend die Einkünfte der L-Mitges. der Verlust gemäß § 2 Abs. 2a EStG weder ausgleichs- noch vortragsfähig sei. Da der Verlustanteil aus dieser Beteiligung im Einkommensteuerbescheid vom 31. Mai 2012 mit anderen Einkünften verrechnet worden sei, hätte sich der Einkommensteuerbescheid als inhaltlich unrichtig erwiesen und sei daher gemäß § 299 Abs. 1 BAO aufzuheben gewesen.

Mit Bescheid vom 10. Oktober 2012 wurde weiters der Bescheid vom 21. Juni 2005 betreffend Einkommensteuer 2003 gemäß § 295 Abs. 1 BAO insoweit abgeändert, als der o.e. Verlustanteil aus der Beteiligung an der L-Mitges. iHv -22.000,- Euro nicht berücksichtigt wurde. Die Einkommensteuer wurde daher (unverändert zum Erstbescheid) mit 16.236,17 Euro festgesetzt.

Hinsichtlich Verjährung führte die belangte Behörde aus, dass die Verjährung für die Festsetzung von Einkommensteuer gemäß § 207 Abs. 2 BAO fünf Jahre betrage und gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO mit Ablauf des Jahres beginne, in dem der Abgabenanspruch entstanden sei.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (z.B. VwGH vom 4.7.1995, 95/14/0036) würden Grundlagenbescheide, die eindeutig auf die Geltendmachung von bestimmten Abgabenansprüchen gerichtet seien, die Verjährung dieser Abgabe auch dann unterbrechen, wenn sie nicht vom für die Abgabenerhebung örtlich zuständigen Finanzamt erlassen worden seien. Dies gelte auch für die der Erlassung solcher Feststellungsbescheide gerichtete Amtshandlungen, wie z.B. abgabenbehördliche Prüfungen.

Demzufolge würden sämtliche im Zuge des Prüfungsverfahrens der L-Mitges. getätigten Unterbrechungshandlungen die Verjährungsfrist der Gesellschafter der L-Mitges. unterbrechen.

Die Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2003 vom 21. Juni 2005 verlängere die Verjährungsfrist bis zum 31.12.2009.

Die Betriebsbesichtigung samt Befragung des Geschäftsführers der L-Mitges. am 19. Mai 2009 verlängere die Verjährungsfrist gem. § 209 Abs. 1 BAO bis zum 31.12.2010.

Die Schlussbesprechung zur Außenprüfung am 24. September 2010 verlängere die Verjährungsfrist gem. § 209 Abs. 1 BAO bis zum 31.12.2011.

Die Aufforderung zur Namhaftmachung eines Zustellungsbevollmächtigten gem. § 81 BAO für die L-Mitges. (Aktenvermerk vom 29. Juli 2011) verlängere die Verjährungsfrist gem. § 209 Abs. 1 BAO bis zum 31.12.2012.

2. Einkommensteuer 2004

Mit Bescheid vom 28. Juni 2006 wurde die Einkommensteuer betreffend *** für das Jahr 2004 unter Berücksichtigung von negativen Einkünften aus Gewerbebetrieb aus der Beteiligung an der L-Mitges. iHv -5.000,- Euro mit 17.203,07 Euro festgesetzt.

Mit dem an die Beschwerdeführerin als Erbin nach *** gerichteten Bescheid vom 10. Oktober 2012 wurde dieser Bescheid gem. § 295 Abs. 1 BAO dahingehend abgeändert, als die negativen Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv -5.000,- Euro als nicht ausgleichsfähige Verluste qualifiziert wurden und die Einkommensteuer 2004 mit 19.703,07 Euro festgesetzt wurde.

Als Begründung wurde angeführt, dass gemäß dem Spruch des Feststellungsbescheides betreffend die Einkünfte der L-Mitges. der Verlust gemäß § 2 Abs. 2a EStG weder ausgleichs- noch vortragsfähig sei.

Hinsichtlich Verjährung führte die belangte Behörde sinngemäß die gleiche Argumentation wie hinsichtlich Einkommensteuer 2003 aus.

3. Beschwerdeverfahren

Mit Schreiben vom 9. November 2012 erhob die Beschwerdeführerin Berufung, nunmehr Beschwerde, gegen die an sie als Erbin nach *** ergangenen Bescheide vom 10. Oktober 2012 betreffend Aufhebung des Einkommensteuerbescheids 2003 vom 12. Mai 2012 gemäß § 299 BAO sowie betreffend Einkommensteuer 2003 und 2004.

Als Begründung wurde angeführt, dass gegen den Bescheid an die L-Mitges. vom 2. April 2012 Berufung eingebracht worden sei und dass diese derzeit noch anhängig sei. Die Entscheidung über die Berücksichtigung der Verluste der L-Mitges. in den Einkommensteuerbescheiden 2003 und 2004 hänge unmittelbar von der Entscheidung über die Berufung gegen die Feststellungsbescheide betreffend die L-Mitges. ab. Nur durch ein anhängiges Berufungsverfahren gegen die am 10. Oktober 2012 ergangenen Bescheide könne sichergestellt werden, dass die Beschwerdeführerin einen Antrag auf Festsetzung von Berufungszinsen stellen könne, sollte sich das Berufungsverfahren hinsichtlich des Feststellungsverfahrens bei der L-Mitges. als erfolgreich erweisen.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 13. und 16. November 2012 wurden die Berufungen, nunmehr Beschwerden, der Beschwerdeführerin als unbegründet abgewiesen. Gemäß § 252 BAO könne ein von einem Feststellungsbescheid abgeleiteter Einkommensteuerbescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend seien. Im Falle eines abgeänderten Feststellungsbescheides erfolge von Amts wegen eine Anpassung des (abgeleiteten) Einkommensteuerbescheides gem. § 295 Abs. 1 BAO.

Mit Schreiben vom 12. Dezember 2012 stellte die Beschwerdeführerin einen Vorlageantrag und beantragte die Entscheidung durch den gesamten Senat und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichts vom 8. März 2017 wurden die am 6. Juni 2012 gegen die Bescheide des FA Wien 1/23 vom 2. April 2012 betreffend Wiederaufnahme und Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2003 für die L-Mitges. erhobenen Beschwerden als unzulässig zurückgewiesen, da sich die betreffenden Bescheide als Nichtfeststellungsbescheide erwiesen hätten.

Mit Schreiben vom 4. September 2017 übermittelte die Beschwerdeführerin dem Bundesfinanzgericht eine Stellungnahme, wonach insbesondere der Neufestsetzung der Einkommensteuer 2003 die Festsetzungsverjährung entgegenstehe. Durch die Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2003 am 21. Juni 2005 habe sich die Verjährungsfrist bis zum 31.12.2009 verlängert.

Erst mit Bescheid vom 31. Mai 2012, somit nach Ablauf der Verjährungsfrist, sei der Einkommensteuerbescheid 2003 vom 21. Juni 2005 gemäß § 295 Abs. 1 BAO abgeändert worden. Gegen diesen Bescheid sei jedoch kein Rechtsmittel erhoben worden, da in diesem eine Gutschrift festgesetzt worden sei. Da erst mit 10. Oktober 2012, also lange nach Ablauf der Rechtsmittelfrist hinsichtlich der Bescheide vom 31. Mai 2012 jener gemäß § 299 BAO aufgehoben worden sei und durch den Einkommensteuerbescheid 2003 vom 10. Oktober 2012 ersetzt worden sei, sei der Beschwerdeführerin die Möglichkeit zur Bekämpfung dieses Bescheides, der nach Ablauf der Verjährungsfrist ergangen sei, genommen worden.

Sollte die Finanzverwaltung jedoch im Laufe der Verhandlung noch der Steuerpflichtigen nicht bekannte, aber nach außen erkennbare Amtshandlungen anführen, aufgrund deren sich die Verjährungsfrist verlängere, widerspreche der Bescheid vom 10. Oktober 2012 jedoch dem Grundsatz von Treu und Glauben.

In der mündlichen Verhandlung gab der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin an, dass ihm nicht bekannt sei, dass die Beschwerde der L.-Mitges. als unzulässig zurückgewiesen worden sei. Diesfalls scheide der Einkommensteuerbescheid 2003 vom 10. Oktober 2012 wohl aus dem Rechtsbestand aus, womit der Einkommensteuerbescheid 2003 vom 31. Mai 2012 wieder dem Rechtsbestand angehören müsse.

Die Vertreterin des Finanzamtes führte diesbezüglich aus, dass - da hinsichtlich des Feststellungsbescheides gem. § 188 BAO für 2003 betreffend die L-Mitges. ein

Nichtbescheid vorliege - hinsichtlich der Bescheide vom 10. Oktober 2012 betreffend Einkommensteuer 2003 keine Möglichkeiten des Finanzamts zur Argumentation der Gültigkeit der betreffenden Bescheide bestünden.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Einleitend wird darauf hingewiesen, dass gemäß § 323 Abs. 38 BAO die am 31.12.2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind.

1. Feststellungen

Einkommensteuer 2003:

Mit Bescheid vom 21. Juni 2005 wurde die Einkommensteuer betreffend *** für das Jahr 2003 ohne Berücksichtigung von dessen Beteiligung an der L-Mitges. mit 16.236,17 Euro festgesetzt.

Mit Bescheid vom 31. Mai 2012 wurde der Bescheid vom 21. Juni 2005 gem. § 295 Abs. 1 BAO zu Gunsten der Beschwerdeführerin abgeändert und die Einkommensteuer für das Jahr 2003 unter Berücksichtigung von negativen Einkünften aus Gewerbebetrieb iHv -22.000,- Euro mit 5.236,17 Euro festgesetzt. Als Begründung führte die belangte Behörde an, dass die Änderung gem. § 295 BAO aufgrund der Feststellung der Einkünfte der L-Mitges. durch das FA Wien 1/23 mit Bescheid vom 2. April 2012 erfolgt sei.

Mit Bescheid vom 10. Oktober 2012 hob die belangte Behörde den Bescheid vom 31. Mai 2012 betreffend Einkommensteuer 2003 gem. § 299 BAO wieder auf, da gemäß dem Spruch des Feststellungsbescheides betreffend die Einkünfte der L-Mitges. der Verlust gemäß § 2 Abs. 2a EStG weder ausgleichs- noch vortragsfähig sei.

Mit Bescheid vom 10. Oktober 2012 wurde die Einkommensteuer 2003 unter Berücksichtigung eines Verlustanteils aus der Beteiligung an der L-Mitges. iHv -22.000,- Euro als negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die gemäß § 2 Abs. 2a EStG weder ausgleichs- noch vortragsfähig seien, mit 16.236,17 Euro festgestellt.

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichts vom 8. März 2017 wurden die am 6. Juni 2012 gegen die Bescheide des FA Wien 1/23 vom 2. April 2012 betreffend Wiederaufnahme und Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2003 für die L-Mitges. erhobenen Beschwerden als unzulässig zurückgewiesen, da sich die betreffenden Bescheide als Nichtfeststellungsbescheide erwiesen hätten.

Einkommensteuer 2004:

Mit Bescheid vom 28. Juni 2006 wurde die Einkommensteuer für die Beschwerdeführerin unter Berücksichtigung eines Verlustanteils aus der Beteiligung an der L-Mitges. iHv -5.000,- Euro als negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit 19.703,07 Euro festgesetzt.

Mit Bescheid vom 10. Oktober 2012 wurde dieser Bescheid gem. § 295 Abs. 1 BAO dahingehend abgeändert, dass die negativen Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv -5.000,- Euro als nicht ausgleichsfähige Verluste qualifiziert wurden und die Einkommensteuer 2004 mit 19.703,07 Euro festgesetzt wurde.

Es wurden im Prüfungsverfahren der L-Mitges. folgende Unterbrechungshandlungen gesetzt: Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2003 am 21. Juni 2005; Betriebsbesichtigung samt Befragung des Geschäftsführers der L-Mitges. am 19. Mai 2009; Schlussbesprechung zur Außenprüfung am 24. September 2010; Aufforderung zur Namhaftmachung eines Zustellungsbevollmächtigten gem. § 81 BAO für die L-Mitges. (Aktenvermerk vom 29. Juli 2011).

2. Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen entsprechen dem von der Behörde festgestellten Sachverhalt und wurden von der Beschwerdeführerin nicht bestritten. Darüber hinaus ergeben sich keinerlei Hinweise aus dem Verwaltungsakt, die an der Richtigkeit des festgestellten Sachverhaltes zweifeln lassen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.1. (Stattgabe Bescheid gem. § 299 BAO)

Die gegen den Feststellungsbescheid vom 2. April 2012 betreffend das Jahr 2003 eingebrachte Berufung der L-Mitges. wurde mit Beschluss des Bundesfinanzgerichts vom 8. März 2017 als unzulässig zurückgewiesen, weil es sich bei dem genannten Feststellungsbescheid um einen Nichtbescheid gehandelt hat, der keine Rechtswirkungen entfaltet hat.

Daher vermag der für die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2003 vom 31. Mai 2012 von der belangten Behörde herangezogene Aufhebungsgrund nicht die vorgenommene Aufhebung des Bescheides vom 31. Mai 2012 betreffend Einkommensteuer 2003 nach § 299 BAO zu tragen, weshalb sich der angefochtene Aufhebungsbescheid als rechtswidrig erweist.

Damit erübrigt sich auch ein Eingehen auf die in der Beschwerde relevierte Frage der Verjährung.

Nach § 299 Abs. 3 BAO tritt durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung befunden hat. Die Aufhebung des aufhebenden Bescheides beseitigt bei unlösbarem rechtlichem Zusammenhang vom Aufhebungsbescheid zwingend abgeleitete Bescheide aus dem Rechtsbestand (Ritz, BAO⁵, § 299 BAO Rz 60; VwGH 11.12.2003, 2003/14/0032).

Mit dem Wegfall des Aufhebungsbescheides vom 10. Oktober 2012 scheiden daher der Einkommensteuerbescheid 2003 vom 10. Oktober 2012 und die Beschwerdevorentscheidung vom 16. November 2012 ex lege aus dem Rechtsbestand

aus, da es sich bei diesen Bescheiden um mit dem Aufhebungsbescheid in unlösbarem rechtlichem Zusammenhang stehende Bescheide handelt.

Hierdurch gehört der Einkommensteuerbescheid 2003 vom 31. Mai 2012 wieder dem Rechtsbestand an, wodurch das Einkommensteuerverfahren 2003 (wieder) rechtskräftig beendet ist.

3.2. Zu Spruchpunkt I.2. (Abweisung Einkommensteuer 2004)

Gemäß § 252 Abs. 1 BAO kann ein Bescheid, der von einem Feststellungsbescheid abgeleitet ist, nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind. Die genannte Bestimmung schränkt somit das Beschwerderecht gegen abgeleitete Bescheide ein. Einwendungen gegen im Grundlagenbescheid getroffene Entscheidungen sollen nur im Verfahren betreffend den Grundlagenbescheid vorgebracht werden können. Werden sie im Rechtsmittel gegen den abgeleiteten Bescheid vorgebracht, so ist nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Berufung (Bescheidbeschwerde) diesbezüglich als unbegründet abzuweisen (Ritz, BAO⁵, § 252 BAO Rz 3; VwGH 7.7.2004, 2004/13/0069).

Im Beschwerdeverfahren bringt die Beschwerdeführerin keine Argumente vor, warum der angefochtene Bescheid vom 10. Oktober 2012 nicht den gesetzlichen Bestimmungen entspreche. Vielmehr wurde nur darauf hingewiesen, dass das Verfahren betreffend Einkommensteuer 2004 unmittelbar von dem noch offenen Verfahren betreffend Feststellung von Einkünften betreffend die L-Mitges. abhängig sei.

Da im Falle einer Abänderung des entsprechenden Feststellungsbescheides der L-Mitges. der Bescheid betreffend Einkommensteuer 2004 für die Beschwerdeführerin gemäß § 295 Abs. 1 BAO als abgeleiteter Bescheid von Gesetzes wegen abzuändern ist und keine anderen Beschwerdepunkte vorgebracht wurden, ist die vorliegende Beschwerde abzuweisen.

Hinsichtlich Verjährung ist festzuhalten, dass die Verjährung für die Festsetzung von Einkommensteuer gemäß § 207 Abs. 2 BAO fünf Jahre beträgt und gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO mit Ablauf des Jahres beginnt, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (z.B. VwGH vom 4.7.1995, 95/14/0036) unterbrechen Grundlagenbescheide, die eindeutig auf die Geltendmachung von bestimmten Abgabenansprüchen gerichtet sind, die Verjährung dieser Abgabe auch dann, wenn sie nicht vom für die Abgabenerhebung örtlich zuständigen Finanzamt erlassen wurden. Dies gilt auch für auf Erlassung solcher Feststellungsbescheide gerichtete Amtshandlungen, wie z.B. abgabenbehördliche Prüfungen.

Demzufolge unterbrechen sämtliche im Zuge des Prüfungsverfahrens der L-Mitges. getätigten o.e. Unterbrechungshandlungen die Verjährungsfrist der Gesellschafter der L-Mitges. und die Beschwerde erweist sich daher diesbezüglich ebenfalls als unbegründet.

3.3. Zu Spruchpunkt II. (Gegenstandsloserklärung)

Wird einer Bescheidbeschwerde gegen einen gemäß § 299 Abs. 1 BAO aufhebenden Bescheid entsprochen, so ist eine gegen den aufgehobenen Bescheid ersetzenden Bescheid gerichtete Bescheidbeschwerde gemäß § 261 Abs. 2 BAO mit Beschluss als gegenstandslos zu erklären.

Die Aufhebung des aufhebenden Bescheides beseitigt bei unlösbarem rechtlichem Zusammenhang vom Aufhebungsbescheid zwingend abgeleitete Bescheide aus dem Rechtsbestand (vgl. Ritz, BAO⁵, § 299 BAO Tz 62). Der gleichzeitig mit dessen ergangene Einkommensteuerbescheid 2003 tritt daher mit dessen Aufhebung aus dem Rechtsbestand, weshalb die gegen diesen gerichtete Beschwerde als gegenstandslos zu erklären war.

3.4. Zu Spruchpunkt III. (Unzulässigkeit der Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Revision ist unzulässig, da keine Rechtsfrage iSd Art. 133 Abs. 4 B-VG zu beurteilen war, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil keine uneinheitliche Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vorliegt, siehe dazu betreffend Aufhebung eines Aufhebungsbescheides VwGH 11.12.2003, 2003/14/0032, betreffend Anfechtung abgeleiteter Bescheide VwGH 7.7.2001, 2004/13/0069 und betreffend Verjährung VwGH 4.7.1995, 95/14/0036.

Wien, am 6. Oktober 2017